

CC02/C05
Fls. 900



**MINISTÉRIO DA FAZENDA
SEGUNDO CONSELHO DE CONTRIBUINTES
QUINTA CÂMARA**

Processo n° 35884.003885/2006-89
Recurso n° 149.630 Voluntário
Matéria Salário Indireto: Participação nos Lucros e Resultados
Acórdão n° 205-01.331
Sessão de 05 de novembro de 2008
Recorrente COMPANHIA BRASILEIRA DE PETRÓLEO IPIRANGA
Recorrida DRP RIO DE JANEIRO-CENTRO/RJ

ASSUNTO: CONTRIBUIÇÕES SOCIAIS PREVIDENCIÁRIAS

PERÍODO DE APURAÇÃO: 01/02/2001 a 31/03/2001, 01/08/2001 a 31/08/2001, 01/02/2002 a 31/03/2002, 01/08/2002 a 31/08/2002, 01/02/2003 a 28/02/2003, 01/08/2003 a 31/08/2003, 01/02/2004 a 28/02/2004, 01/08/2004 a 31/08/2004, 01/02/2005 a 28/02/2005

Ementa:

PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS E RESULTADOS.

Não integram a base de cálculo das contribuições previdenciárias os valores pagos ou creditados, a título de participação nos lucros e resultado, em conformidade com os requisitos legais.

Recurso Voluntário Provido.

Vistos, relatados e discutidos os presentes autos.

2.ª CÂMARA DE
CONFÉRENCIA
Brasília, 31 03 08

Relatório

Trata a notificação de contribuições destinadas à Seguridade Social, relativas à parte da empresa, do financiamento dos benefícios concedidos em razão do grau de incidência de incapacidade laborativa decorrentes dos riscos ambientais do trabalho (GILRAT) e das destinadas aos Terceiros, incidentes sobre pagamentos efetuados aos segurados a título de participação nos lucros e resultados, nas competências de 02/2001, 03/2001, 08/2001, 02/2002, 03/2002, 08/2002, 02/2003, 08/2003, 02/2004, 08/2004 e 02/2005.

De acordo com o relatório fiscal de fls. 206 a 215, foram pagos ou creditados valores aos segurados empregados, a título de Participação nos Lucros ou Resultados (PLR), em desacordo com o legalmente determinado, pois, em síntese, não havia regras claras para a obtenção da participação.

O relatório aduz que o item IV.2.1. do termo do acordo relativo ao período de 2004/2005, confirma que não clareza nem objetividade na fixação dos direitos de participação dos trabalhadores, pois faz referência a que será avaliado o desempenho alcançado pelos funcionários segundo "sistema adotado pela empresa".

Também, refere o relatório, que a distribuição dos resultados é desproporcional por categoria de trabalhador, sendo patente a desproporção da participação dos diretores e a dos demais trabalhadores.

Os motivos que ensejaram o lançamento estão descritos no RF e nos demais anexos da NFLD.

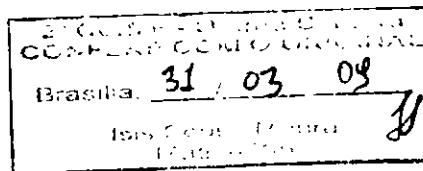
A notificada teve ciência 17/01/2006 do Mandado de Procedimento Fiscal (MPF) e do Termo de Intimação para Apresentação de Documentos (TIAD), fls. 201/203.

Em 31/07/2006, foi dada ciência à recorrente do lançamento, através de Registro Postal, fl.240.

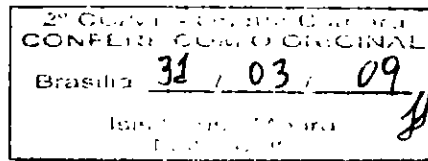
Após impugnação de fls. 243 a 278, acompanhada de inúmeros anexos às fls. 283 a 854, foi proferida a Decisão-Notificação que julgou o lançamento procedente.

Inconformada com a decisão, a recorrente apresentou recurso voluntário, fls. 871 a 922, alegando em síntese:

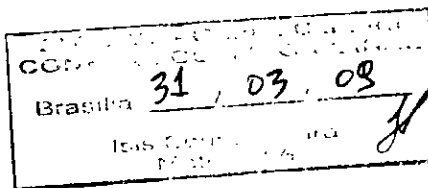
- a) Que confere participação nos lucros aos seus empregados desde 1938 e desde 1995, confere participação nos resultados;
- b) Que de dois em dois anos renova o acordo coletivo mediante a constituição da comissão de empregados; da negociação do acordo coletivo; da divulgação do programa de participação nos resultados, com regras claras e objetivas; das metas individuais ou por equipe e da avaliação do desempenho individual ou por equipe;



- c) Que constam dos autos todos os documentos que comprovam a formação da comissão de empregados, da negociação do acordo coletivo, onde nas reuniões são apresentadas as metas mercadológicas e organizacionais;
- d) Que as metas são vinculadas à rentabilidade, participação de mercado, limitação de custos, redução de inadimplência, otimização do processo logístico e crescimento do faturamento das franquias, sendo estabelecidos os pesos específicos que cada uma alcança dentro do programa de participação nos resultados da recorrente;
- e) Que depois da assinatura do acordo coletivo as metas são divulgadas a todos os funcionários e há a divulgação mensal, por meio de intranet e quadro de avisos dos níveis de cumprimento das metas, até como instrumento motivacional;
- f) Que anualmente a área de recursos humanos desenvolve junto a cada supervisor de equipe um treinamento para orientar como definir e negociar os objetivos junto aos membros das equipes e como será avaliação;
- g) Aduz que seu programa da participação nos resultados possui regras claras, objetivas e que são negociadas entre empregado e empregador;
- h) Que a Constituição Federal expressamente desvincula a participação nos lucros e resultados da remuneração;
- i) Que o inciso XI do artigo 7º da CF é auto aplicável antes da MP n.º 794/94, posteriormente convertida na Lei n.º 10.101/2000;
- j) Faz uma análise da legislação infrainstitucional e diz que um plano de PLR adotado entre empresa e seus empregados que decorra de acordo ou convenção coletiva, também de comissão eleita ou de política própria, desde que claros, públicos e não supressivos ou substitutivos dos salários, é válido e produz regulares efeitos entre as partes e terceiros, em todas suas conseqüências jurídicas;
- k) Que não suprime os salários por pagar PLR;
- l) Que é possível o pagamento de participação nos resultados, mesmo não sendo associação recreativa, sindicato ou entidade beneficente;
- m) Que não concorda com a autoridade lançadora quando afirma que a participação nos resultados seria direcionada às empresas que não tenham o lucro como objeto; discorre sobre o assunto;



- n) Que o acordo de pagamento de PLR da empresa possui regras claras e objetivas; que os elementos a serem avaliados são definidos previamente, assim como as metas a serem atingidas e também as metas individuais com cada grupo envolvido, dando ciência e pleno conhecimento de todos estes elementos a seus empregados, o que pode ser comprovado com todas as provas documentais anexas aos autos;
- o) Que o detalhamento das metas não consta o acordo, pois os sindicatos que têm acesso aos acordos são também compostos por integrantes de empresas concorrentes, não podendo ser divulgados os objetivos estratégicos da empresa; que as metas da empresa são anuais, enquanto os acordos valem por dois anos;
- p) Que todos os empregados sempre tiveram total conhecimento dos níveis de atingimento das metas a serem alcançadas, conforme comprovam os documentos dos autos;
- q) Que mensalmente divulga o resultado acumulado de sua performance aos participantes do programa do PLR;
- r) Reitera que a negociação levada a cabo pela comissão é válida, resulta em acordo coletivo e em regras e metas claras e objetivas, cujo grau de atingimento é mensalmente divulgado de forma consolidada durante o ano e acompanhado pelos empregados da recorrente;
- s) Que quanto à desproporcionalidade entre as categorias tem a dizer que se assim não fosse o objetivo da PLR não seria alcançado, pois é lógico que os empregados que desempenham a mesma função, que possuem o mesmo cargo e o mesmo salário, mas não contribuíram da mesma forma para o atingimento dos objetivos perseguidos pela recorrente, não recebam valor idêntico a título de PLR;
- t) A Lei n.º 10101/2000, em nenhum momento determina o pagamento do mesmo valor a todos os empregados, nem o pagamento maior a quem mais contribuiu na geração dos resultados;
- u) Que o fato apontado pela fiscalização de apenas oito diretores terem recebido valor substancialmente superior aos seus colegas, comprova que a recorrente não buscou a evasão fiscal, pois caso contrário, remuneraria a todos, indistintamente, a título de PLR;
- v) Que o pagamento de PLR não reduziu os salários pagos aos empregados; que pela observação da massa salarial da



empresa se vislumbra o seu aumento, independentemente da participação nos resultados;

- w) Que a fiscalização não provou suas alegações, sendo que suas presunções foram elididas pela juntada de documentos comprobatórios, por parte da recorrente;
- x) Que o pagamento não é habitual, dependendo de eventos futuros e incertos, não podendo ser considerado, também por isso, salário de contribuição;
- y) Que os períodos de 02/2001 e 03/2001, já foram atingidos pela decadência do artigo 150, § 4º do CTN;
- z) Que é ilegal a inclusão dos diretores na NFLD.

Requer seja acatada a preliminar de decadência, seja anulado o lançamento fiscal, com o cancelamento da NFLD e a extinção do crédito tributário. Caso assim não ocorra, que os diretores sejam excluídos do pólo passivo da autuação.

A DRP ofereceu as contra-razões, mantendo a decisão recorrida.

É o relatório.

Voto

Conselheira LIEGE LACROIX THOMASI, Relatora

Sendo tempestivo conhecimento do recurso e passo ao seu exame.

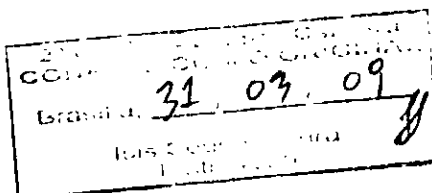
Das Preliminares

Quanto a suscitada decadência quinquenal para exclusão das competências de 02/2001 e 03/2001, tenho a dizer que, com efeito, nas sessões plenárias dos dias 11 e 12/06/2008, respectivamente, o Supremo Tribunal Federal - STF, por unanimidade, declarou inconstitucionais os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e editou a Súmula Vinculante nº 08. Seguem transcrições:

Parte final do voto proferido pelo Exmo Senhor Ministro Gilmar Mendes, Relator:

Resultam inconstitucionais, portanto, os artigos 45 e 46 da Lei nº 8.212/91 e o parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, que versando sobre normas gerais de Direito Tributário, invadiram conteúdo material sob a reserva constitucional de lei complementar.

Sendo inconstitucionais os dispositivos, mantém-se hígida a legislação anterior, com seus prazos quinquenais de prescrição e decadência e regras de fluência, que não acolhem a hipótese de suspensão da



prescrição durante o arquivamento administrativo das execuções de pequeno valor, o que equivale a assentar que, como os demais tributos, as contribuições de Seguridade Social sujeitam-se, entre outros, aos artigos 150, § 4º, 173 e 174 do CTN.

Diante do exposto, conheço dos Recursos Extraordinários e lhes nego provimento, para confirmar a proclamada inconstitucionalidade dos arts. 45 e 46 da Lei 8.212/91, por violação do art. 146, III, b, da Constituição, e do parágrafo único do art. 5º do Decreto-lei nº 1.569/77, frente ao § 1º do art. 18 da Constituição de 1967, com a redação dada pela Emenda Constitucional 01/69.

É como voto.

Súmula Vinculante nº 08:

"São inconstitucionais os parágrafo único do artigo 5º do Decreto-lei 1569/77 e os artigos 45 e 46 da Lei 8.212/91, que tratam de prescrição e decadência de crédito tributário".

Os efeitos da Súmula Vinculante são previstos no artigo 103-A da Constituição Federal, regulamentado pela Lei nº 11.417, de 19/12/2006, *in verbis*:

Art. 103-A. O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, mediante decisão de dois terços dos seus membros, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, aprovar súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma estabelecida em lei. (Incluído pela Emenda Constitucional nº 45, de 2004).

Lei nº 11.417, de 19/12/2006:

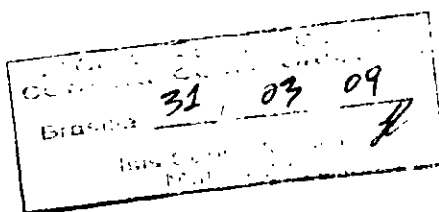
Regulamenta o art. 103-A da Constituição Federal e altera a Lei nº 9.784, de 29 de janeiro de 1999, disciplinando a edição, a revisão e o cancelamento de enunciado de súmula vinculante pelo Supremo Tribunal Federal, e dá outras providências.

...

Art. 2º O Supremo Tribunal Federal poderá, de ofício ou por provocação, após reiteradas decisões sobre matéria constitucional, editar enunciado de súmula que, a partir de sua publicação na imprensa oficial, terá efeito vinculante em relação aos demais órgãos do Poder Judiciário e à administração pública direta e indireta, nas esferas federal, estadual e municipal, bem como proceder à sua revisão ou cancelamento, na forma prevista nesta Lei.

§ 1º O enunciado da súmula terá por objeto a validade, a interpretação e a eficácia de normas determinadas, acerca das quais haja, entre órgãos judiciários ou entre esses e a administração pública, controvérsia atual que acarrete grave insegurança jurídica e relevante multiplicação de processos sobre idêntica questão.

A



Como se constata, a partir da publicação na imprensa oficial, que se deu em 20/06/2008, todos os órgãos judiciais e administrativos ficam obrigados a acatarem a Súmula Vinculante.

As contribuições previdenciárias são tributos lançados por homologação, assim devem, em regra, observar a regra prevista no art. 150, parágrafo 4º do CTN. Havendo, então o pagamento antecipado, observar-se-á a regra de extinção prevista no art. 156, inciso VII do CTN. Entretanto, somente se homologa pagamento, caso esse não exista, não há o que ser homologado, devendo ser observado o disposto no art. 173, inciso I do CTN. Nessa hipótese, o crédito tributário será extinto em função do previsto no art. 156, inciso V do CTN. Caso tenha ocorrido dolo, fraude ou simulação não será observado o disposto no art. 150, parágrafo 4º do CTN, sendo aplicado necessariamente o disposto no art. 173, inciso I, independentemente de ter havido o pagamento antecipado.

Portanto, inclino-me à tese jurídica na Súmula Vinculante nº 08 para acatar o prazo decadencial exposto no Código Tributário Nacional, artigo 173, inciso I, uma vez que os valores devidos não foram objeto de recolhimento previdenciário:

Art. 173. O direito de a Fazenda Pública constituir o crédito tributário extingue-se após 5 (cinco) anos, contados:

I - do primeiro dia do exercício seguinte àquele em que o lançamento poderia ter sido efetuado;

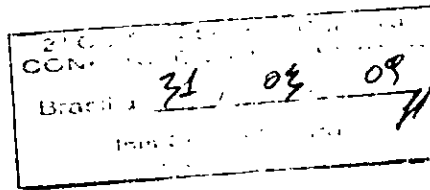
II - da data em que se tornar definitiva a decisão que houver anulado, por vício formal, o lançamento anteriormente efetuado.

Parágrafo único. O direito a que se refere este artigo extingue-se definitivamente com o decurso do prazo nele previsto, contado da data em que tenha sido iniciada a constituição do crédito tributário pela notificação, ao sujeito passivo, de qualquer medida preparatória indispensável ao lançamento.

Pelo exposto, no caso presente não existem lançamentos atingidos pela decadência, pois a recorrente teve ciência do lançamento, através de Registro Postal, em 31/07/2006, sendo o período notificado de 02/2001 a 02/2005.

Quanto à solicitada exclusão dos diretores do pólo passivo da NFLD, cabe esclarecer que a relação de co-responsáveis, anexada aos autos pela Fiscalização, não tem como escopo incluir os representantes da empresa no pólo passivo da obrigação tributária, mas sim listar todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo que, eventualmente, poderão ser responsabilizadas na esfera judicial, na hipótese de futura inscrição do débito em dívida ativa, pois o chamamento dos responsáveis só ocorre em fase de execução fiscal, em consonância com o parágrafo 3º do artigo 4º da Lei nº 6.830/80, e após se verificarem infrutíferas as tentativas de localização de bens da própria empresa.

A responsabilização dos representantes legais somente ocorrerá por ordem judicial, nas hipóteses previstas na lei e após o devido processo legal. O débito foi lançado somente contra a pessoa jurídica e, neste momento, os seus diretores não sofreram restrições em seus direitos. Assim, esta discussão é inócua na esfera administrativa, sendo mais apropriada na via da execução judicial, na hipótese dos responsáveis serem convocados, por decisão judicial, para satisfação do crédito.



Ademais, os relatórios de Co-Responsáveis e de Vínculos fazem parte de todos processos como instrumento de informação, a fim de se esclarecer a composição societária da empresa no período do lançamento ou autuação, relacionando todas as pessoas físicas e jurídicas, representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação.

O art. 660 da Instrução Normativa SRP nº 03 de 14/07/2005 determina a inclusão dos referidos relatórios nos processos administrativo-fiscais e esclarece:

Art. 660. Constituem peças de instrução do processo administrativo-fiscal previdenciário, os seguintes relatórios e documentos:

(...)

X - Relação de Co-Responsáveis - CORESP, que lista todas as pessoas físicas e jurídicas representantes legais do sujeito passivo, indicando sua qualificação e período de atuação;

XI - Relação de Vínculos - VÍNCULOS, que lista todas as pessoas físicas ou jurídicas de interesse da administração previdenciária em razão de seu vínculo com o sujeito passivo, representantes legais ou não, indicando o tipo de vínculo existente e o período correspondente;

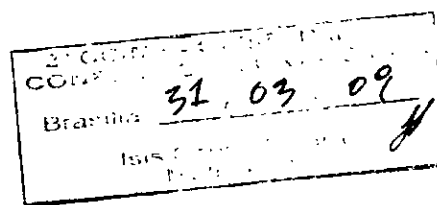
Rejeitadas as preliminares passo ao exame do mérito.

Do Mérito

Quanto ao mérito, a motivação para o lançamento ocorreu, devido a fiscalização entender que as parcelas pagas a título de PLR devem integrar o salário de contribuição, pois não respeitaram a legislação quando:

- a) nos instrumentos decorrentes da negociação deixaram de constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos e os mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado;
- b) a distribuição dos lucros era feita de forma desproporcional por categoria de trabalhador, sendo que os diretores chegam a receber uma Participação nos Resultados num fator de 400% maior que o fator dos demais trabalhadores;
- c) existem metas individuais a serem cumpridas o que faz com que dois empregados com funções e salários similares recebam valores de participação nos resultados completamente distintos;
- d) as metas e os valores pagos pela empresa independem de lucro.

Primeiramente, quanto à fixação de metas é possível dizer que pela análise de todos os documentos acostados pela recorrente, pode-se constatar que os acordos firmados entre a empresa e comissão de empregados, fls. 430/433; 444/447; 465/470, estabelecem a



parcela equivalente à participação nos lucros de cada empregado, a forma como será calculada e a semestralidade do pagamento.

A participação nos resultados também consta do acordo, consistindo em um pagamento anual e será feito conforme o grau alcançado na análise de desempenho individual ou por equipes, de acordo com procedimentos e critérios da empresa. A recorrente informa que as metas e os objetivos mais específicos não constaram por escrito dos acordos porque seriam dados sigilosos a não serem expostos para todos os sindicatos participantes das reuniões, mas que seus empregados são cientificados das metas e objetivos a serem alcançados, o que é comprovado pelos documentos acostados aos autos às fls.712/761. A participação nos resultados seria paga conforme o programa de Gestão de Desempenho desenvolvido pela empresa.

A participação do trabalhador nos lucros e resultados da empresa é um marco histórico dos direitos trabalhistas. Foi com a Constituição Federal que se abriu a possibilidade de o trabalhador auferir parte do resultado de sua força laboral entregue à empresa.

A PLR é um direito constitucional do trabalhador:

CF/88:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

...

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

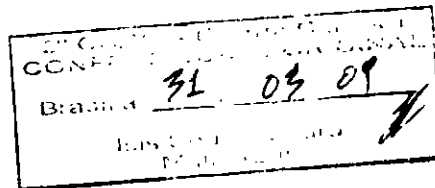
Da análise do texto constitucional se conclui que a PLR é um direito do trabalhador, que não depende, somente, da existência de lucro, mas, também, da obtenção de um resultado; a PLR não se constitui em remuneração, desde que paga ou creditada conforme definido em lei.

Em 1991, a Lei n.º 8.212 institui o plano de custeio da Seguridade Social e no art. 28, define a base de cálculo das contribuições previdenciárias, dispondo, inclusive, sobre parcelas isentas.

Lei 8.212/1991:

Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;



...

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

...

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

Também a lei de custeio, como a Constituição, reafirma a necessidade de obediência a uma legislação para que a PLR não seja conceituada como remuneração, e, portanto, fora do alcance da incidência contributiva previdenciária.

Em 29/12/1994 surge a legislação específica, qual seja a Medida Provisória 794, que dispôs sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa.

Assim, a PLR integra a remuneração, até 29/12/94. Após essa data, com o surgimento da legislação específica, a MP 794, não tem mais natureza jurídica salarial, desde que paga em conformidade com as disposições contidas na MP.

A MP 794 sofreu diversas reedições, convertendo-se, finalmente, na Lei nº 10.101, de 18/12/2000.

Essa legislação surge como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, pois faz com que o empresariado tenha redução em sua carga tributária, já que há a previsão de isenção dessas parcelas para incidência de contribuição previdenciária e a parcela de PLR, para efeito de apuração do lucro real, poderá ser deduzida como despesa operacional; permite que os trabalhadores obtenham maiores ganhos e incentiva a produtividade, já que sua obtenção depende de um resultado almejado pelas empresas.

A Lei 10.101/200 prevê várias exigências e vedações, que a PLR deve seguir para estar de acordo com sua lei específica e obter os efeitos previstos.

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

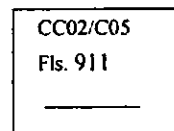
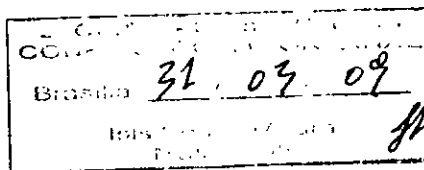
Art.2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I-comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II-convenção ou acordo coletivo.

§1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado,

A handwritten signature or mark, possibly initials, located at the bottom right of the page.



periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I-índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II-programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

...

Art.3º A participação de que trata o art. 2º não substitui ou complementa a remuneração devida a qualquer empregado, nem constitui base de incidência de qualquer encargo trabalhista, não se lhe aplicando o princípio da habitualidade.

...

§2º É vedado o pagamento de qualquer antecipação ou distribuição de valores a título de participação nos lucros ou resultados da empresa em periodicidade inferior a um semestre civil, ou mais de duas vezes no mesmo ano civil.

§3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

...

Assim, para a PLR ser paga de acordo com a legislação específica deve, cumulativamente:

- a) Resultar de negociação entre a empresa e seus empregados, por comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria; e/ou por convenção ou acordo coletivo;
- b) Do resultado dessa negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos e quanto à fixação das regras adjetivas, onde deverão constar, nas regras, mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado; periodicidade da distribuição; período de vigência e prazos para revisão do acordo;
- c) O resultado da negociação deve ser arquivado na entidade sindical dos trabalhadores;

A

- d) Não substituir, nem complementar a remuneração devida a qualquer empregado;
- e) Ser paga em periodicidade superior a um semestre civil, ou, no máximo, em duas vezes no mesmo ano civil;
- f) Por fim, a legislação determina formas de resolução de impasses quanto a PLR: a mediação ou a arbitragem de ofertas finais.

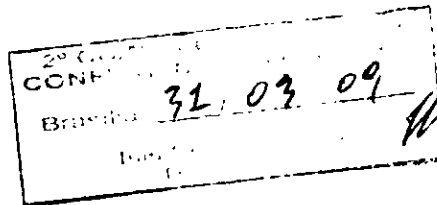
Portanto, as finalidades da lei são integração entre capital e trabalho e ganho de produtividade. Deve haver uma negociação entre empresa e empregados, através de acordo coletivo ou comissão de trabalhadores: clareza e objetividade das condições a serem satisfeitas (regras adjetivas) para a participação nos lucros ou resultados (direito substantivo). Entre outros, podem ser considerados como critérios ou condições: produtividade, qualidade, lucratividade, programas de metas e resultados mantidos pela empresa:

Como se vê, a regulamentação é no sentido de proteger o trabalhador para que sua participação nos lucros seja justa. Não há regras detalhadas na lei sobre as características dos acordos a serem celebrados. Os sindicatos envolvidos ou as comissões, nos termos do artigo 2º, têm liberdade para fixarem os critérios e condições para a participação do trabalhador nos lucros e resultados. A intenção do legislador foi impedir que critérios ou condições subjetivos obstassem a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados. As regras devem ser claras e objetivas para que os critérios e condições possam ser aferidos. Com isto, são alcançadas as duas finalidades da lei: a empresa ganha em aumento da produtividade e o trabalhador é recompensado com sua participação nos lucros.

Afora os parâmetros estabelecidos pela lei, não foi intenção do legislador ou mesmo do Poder Executivo regulamentar com maior detalhamento e precisão as normas da participação nos lucros ou resultados. Toda a regulamentação se esgota com os três artigos da Lei nº 10.101/2000 acima transcritos. Além das regras claras e objetivas do acordo, o legislador impediu a substituição da remuneração pela distribuição do lucro e o seu pagamento em periodicidade inferior a um semestre civil. A preocupação é justificável, as empresas poderiam reduzir os salários na proporção dos ganhos obtidos pelo trabalhador com sua participação nos lucros ou resultados. Com isto, além de obstar o benefício, as empresas se evadiriam das contribuições previdenciárias e ao FGTS, lesando outros direitos do trabalhador.

O artigo 2º, §1º, I da lei possibilita que a condição para a participação nos lucros ou resultados seja apenas a lucratividade da empresa. Comprovando-se no Demonstrativo de Resultados do Exercício Financeiro que estão sendo distribuídos lucros aos trabalhadores, que existe acordo coletivo ou comissão de trabalhadores e que a distribuição não é inferior a um semestre civil a participação nos lucros é regular. Não há nenhuma restrição na lei para que assim proceda a empresa. E nem poderia a autoridade fiscal criá-las no caso concreto, sob pena de violação do Princípio da Legalidade, artigo 37, "caput" da Constituição Federal.

E quanto ao mecanismo adotado para a repartição individual da parcela do lucro líquido destinada aos trabalhadores, a lei não fixou regras. Cuidou a lei de estabelecer parâmetros para que a empresa, após se comprometer, não venha se esquivar de distribuir lucros aos seus trabalhadores. Apurando-se o total a ser distribuído, ao final o montante é repartido de acordo com mecanismos eleitos pela empresa.



Frente a todo o exposto, é de se notar que prevalece a livre negociação para a participação nos lucros ou resultados. Porém, é possível que esse importante direito trabalhista seja malversado em prejuízo dos próprios trabalhadores e do fisco. Comprovando a autoridade fiscal dissimulação do pagamento de salários com participação nos lucros, deverá aplicar o Princípio da Verdade Real para considerar os valores integrantes da base de cálculo das contribuições previdenciárias.

Porém, a regra é a presunção de boa fé dos atos jurídicos. A autoridade fiscal, no uso de suas prerrogativas, tem o ônus de comprovar a dissimulação do sujeito passivo, *verbis*:

Art. 123. Salvo disposições de lei em contrário, as convenções particulares, relativas à responsabilidade pelo pagamento de tributos, não podem ser opostas à Fazenda Pública, para modificar a definição legal do sujeito passivo das obrigações tributárias correspondentes.

Analisando agora a lei de custeio da Previdência Social, depara-se com o artigo 28, §9º, aliena "j", *verbis*:

Art. 28 (...)

§ 9º Não integram o salário-de-contribuição para os fins desta Lei, exclusivamente:

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica;

A participação nos lucros ou resultados paga em conformidade com a Lei nº 10.101/2000, diferente das demais parcelas previstas no artigo 28, §9º que têm natureza de isenção de contribuições previdenciárias, sequer se subsume à definição de salário de contribuição trazida pelo artigo 28, I da Lei nº 8.212, de 24/07/91 e mesmo ao artigo 457 do Decreto-lei nº 5.452, de 01/05/43 – Consolidação das Leis do Trabalho, *verbis*:

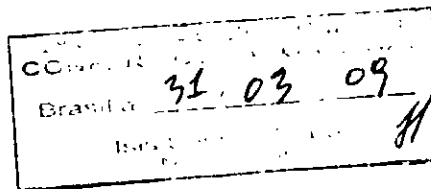
Art. 28. Entende-se por salário-de-contribuição:

I - para o empregado e trabalhador avulso: a remuneração auferida em uma ou mais empresas, assim entendida a totalidade dos rendimentos pagos, devidos ou creditados a qualquer título, durante o mês, destinados a retribuir o trabalho, qualquer que seja a sua forma, inclusive as gorjetas, os ganhos habituais sob a forma de utilidades e os adiantamentos decorrentes de reajuste salarial, quer pelos serviços efetivamente prestados, quer pelo tempo à disposição do empregador ou tomador de serviços nos termos da lei ou do contrato ou, ainda, de convenção ou acordo coletivo de trabalho ou sentença normativa;

Consolidação das Leis do Trabalho

Artigo 457. Compreende-se na remuneração do empregado, para todos os efeitos legais, além do salário devido e pago diretamente pelo empregador, como contraprestação do serviço, as gorjetas que receber.

Isto porque falta para a participação nos lucros ou resultados um elemento essencial da definição - retribuição pelo trabalho. É suficiente se recorrer às disposições



constitucionais e legais para se constatar a sua natureza como remuneração do capital e não do trabalho, *verbis*:

Constituição Federal

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei;

Lei nº 10.101/2000

Art.1º Esta Lei regula a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa como instrumento de integração entre o capital e o trabalho e como incentivo à produtividade, nos termos do art. 7º, inciso XI, da Constituição.

A doutrina é pacífica em caracterizar o salário como remuneração pelo trabalho. O que o distingue dos lucros, aluguéis e outros frutos decorrentes do capital e patrimônio. Esta é a natureza da participação nos lucros ou resultados – remuneração do capital – e não do trabalho.

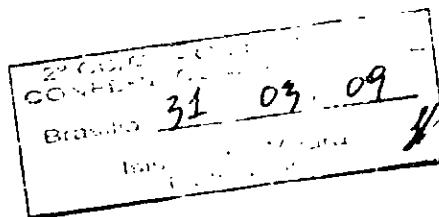
O objetivo da participação nos lucros ou resultados é estimular o empenho dos trabalhadores para a geração de resultados previamente estabelecidos. Assim, deve haver um acordo entre as partes – empresa e trabalhadores -, no qual cada um se propõe a cumprir uma obrigação. A empresa deve conceder o pagamento a título de participação nos lucros ou resultados SE os trabalhadores atingirem uma meta preestabelecida.

Os acordos prevêm a inclusão de todos os segurados empregados.

O programa de participação nos lucros da recorrente é revisto anualmente de acordo com o resultado apurado em cada exercício financeiro. Essa sistemática autorizada pelo artigo 2º, §1º da Lei nº 10.101/2000 permite ajustes anuais para melhor aproximação aos valores reais apurados. As regras foram pactuadas em todo o período abrangido pela notificação. O programa de participação nos lucros ou resultados é formado por uma comissão permanente de empregados assistidos pelos sindicatos das categorias profissionais. Consta dos autos, fls.322/412, todo o processo da eleição dos empregados componentes da comissão.

A recorrente diz e comprova com os documentos anexos aos autos, nos volumes II e III, que possui programa de avaliação de desempenho de todos os seus empregados, sendo o principal instrumento para avaliação dos centros de custos e resultados o “Sistema de Gestão de Desempenho”, do qual se utiliza para o programa de participação nos lucros ou resultados. Através da apuração do desempenho de cada órgão de nível gerencial são avaliados os demais empregados e, ao final, o resultado geral da empresa.

A autoridade fiscal se insurgiu quanto aos valores distribuídos não serem uniformes entre os empregados de mesma função e pelo fato dos diretores ganharem valores muito discrepantes em relação aos empregados. Quanto a este tópico é de se considerar que o plano de metas da empresa para a participação dos resultados leva em consideração o desempenho individual do empregado e o desempenho da equipe, então parece lógico que os



valores a serem pagos não sejam idênticos para os empregados. O pagamento pode ser diferenciado justamente porque considera o atingimento de metas, que nem sempre vão ser alcançadas de forma total e unânime por todos os empregados.

Por outro lado consta dos acordos que a parcela a ser distribuída levará em consideração a folha de salários e por conseqüência os valores pagos ou creditados aos diretores serão mais elevados que os dos empregados, uma vez que os salários destes são maiores, inclusive em função de suas responsabilidades junto à empresa.

Ademais, a lei não diz que os valores pagos a título de participação nos lucros devem ser idênticos e uniformes para todos os beneficiários do programa. Os aumentos de lucratividade da empresa resultam participação variável pela aplicação de percentual incidente sobre os salários. Daí a necessidade do ajuste anual para que as regras pactuadas previamente sejam adequadas à realidade dos fatos. Não há nenhuma restrição da lei nesse sentido.

Por todo o exposto, como os argumentos que suportaram o lançamento mostram-se insuficientes para a descaracterização da participação nos lucros e resultados,

Voto pelo provimento do recurso.

Sala das Sessões, em 05 de novembro de 2008

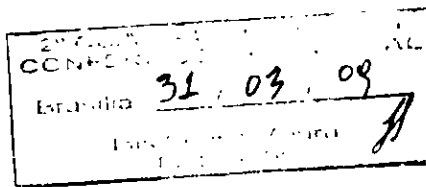
LIEGE LACROIX THOMASI

Declaração de Voto

Conselheiro MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA Relator

A Participação nos Lucros é norma constitucional de eficácia limitada. Com efeito, o item 02, do Parecer CJ/MPAS no 547, de 03 de maio de 1996, aprovado pelo Exmo. Sr. Ministro do MPAS, dispõe, verbis:

(...) de forma expressa, a Lei Maior remete à lei ordinária, a fixação dos direitos dessa participação. A norma constitucional em foco pode ser entendida, segundo a consagrada classificação de José Afonso da Silva, como de eficácia limitada, ou seja, aquela que depende "da emissão de uma normatividade futura, em que o legislador ordinário, integrando-lhe a eficácia, mediante lei ordinária, lhes dê capacidade de execução em termos de regulamentação daqueles interesses". (Aplicabilidade das normas constitucionais. São Paulo, Revista dos Tribunais, 1968, pág. 150). (Grifamos)



O Parecer CJ/MPAS nº 1.748/99 traz em seu bojo o seguinte teor, verbis:

EMENTA

DIREITO CONSTITUCIONAL E PREVIDENCIÁRIO - TRABALHADOR - PARTICIPAÇÃO NOS LUCROS - ART. 7º, INC. XI DA CONSTITUIÇÃO DA REPÚBLICA - POSSIBILIDADE DE INCIDÊNCIA DE CONTRIBUIÇÃO SOCIAL. 1) O art. 7º, inciso XI da Constituição da República de 1988, que estende aos trabalhadores o direito a participação nos lucros desvinculado da remuneração é de eficácia limitada. 2) O Supremo Tribunal Federal ao julgar o Mandado de Injunção nº 426 estabeleceu que só com o advento da Medida Provisória nº 794, de 24 de dezembro de 1994, passou a ser lícito o pagamento da participação nos lucros na forma do texto constitucional. 3) A parcela paga a título de participação nos lucros ou resultados antes da regulamentação ou em desacordo com essa norma, integra o conceito de remuneração para os fins de incidência da contribuição social.

(...)

7. No entanto, o direito a participação dos lucros, sem vinculação à remuneração, **não é auto aplicável**, sendo sua eficácia limitada a edição de lei, consoante estabelece a parte final do inciso anteriormente transcrito.

8. Necessita portanto, de regulamentação para definir a forma e os critérios de pagamento da participação nos lucros, com a finalidade precípua de se evitar desvirtuamento dessa parcela.

9. A regulamentação ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, 29 de dezembro de 1994, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas e dá outras providências, hoje reeditada sob o nº 1.769-56, de 8 de abril de 1999.

10. A partir da adoção da primeira Medida Provisória e nos seus termos, passou a ser lícito o pagamento de participação nos lucros desvinculada da remuneração, mas, destaco, a desvinculação da remuneração só ocorrerá se atender os requisitos pré estabelecidos.

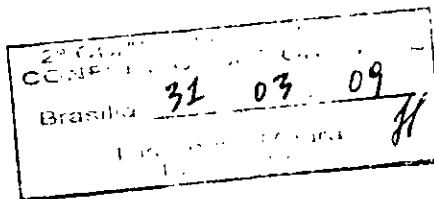
11. O SUPREMO TRIBUNAL FEDERAL ao julgar o Mandado de Injunção nº 426, onde foi Relator o Ministro ILMAR GALVÃO, que tinha por escopo suprir omissão do Poder Legislativo na regulamentação do art. 7º, inc. XI, da Constituição da República, referente a participação nos lucros dos trabalhadores, julgou a citada ação prejudicada, face a superveniência da medida provisória regulamentadora.

12. Em seu voto, o Ministro ILMAR GALVÃO, assim se manifestou:

O mandado de injunção pretende o reconhecimento da omissão do Congresso Nacional em regulamentar o dispositivo que garante o direito dos trabalhadores de participarem dos lucros e resultados da empresa (art. 7º, inc. IX, da CF), concedendo-se a ordem para efeito de implementar in concreto o pagamento de tais verbas, sem prejuízo dos valores correspondentes à remuneração.

Tendo em vista a continuação da transcrição a edição, superveniente ao julgamento do presente WRIT injuncional, da Medida Provisória nº 1.136, de 26 de setembro de 1995, que dispõe sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados da empresa

A
17



e dá outras providências, verifica-se a perda do objeto desta impetração, a partir da possibilidade de os trabalhadores, que se achem nas condições previstas na norma constitucional invocada, terem garantida a participação nos lucros e nos resultados da empresa. (grifei)

14. O Pretório Excelso confirmou, com a decisão acima, a necessidade de regulamentação da norma constitucional (art. 7º, inc. XI), ficando o pagamento da participação nos lucros e sua desvinculação da remuneração, sujeitas as regras e critérios estabelecidos pela Medida Provisória.

15. No caso concreto, as parcelas referem-se a períodos anteriores a regulamentação do dispositivo constitucional, em que o Banco do Brasil, sem a devida autorização legal, efetuou o pagamento de parcelas a título de participação nos lucros.

16. Nessa hipótese, não há que se falar em desvinculação da remuneração, pois, a norma do inc. XI, do art. 7º da Constituição da República não era aplicável, na época, consoante ficou anteriormente dito. (Grifamos)

Normas constitucionais de eficácia limitada são as que dependem de outras providências normativas para que possam surtir os efeitos essenciais pretendidos pelo legislador constituinte.

Conforme disposição expressa no art. 28, § 9º, alínea “j”, da Lei nº 8.212/91, nota-se que a exclusão da parcela de participação nos lucros na composição do salário-de-contribuição está condicionada à estrita observância da lei reguladora do dispositivo constitucional. Essa regulamentação somente ocorreu com a edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, reeditada sucessivas vezes e convertida na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000, que veio regular o assunto em tela.

De forma expressa, a Constituição Federal de 1988 remete à lei ordinária a fixação dos direitos da participação nos lucros, nestas palavras:

Art. 7º São direitos dos trabalhadores urbanos e rurais, além de outros que visem à melhoria de sua condição social:

(...)

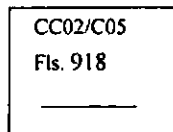
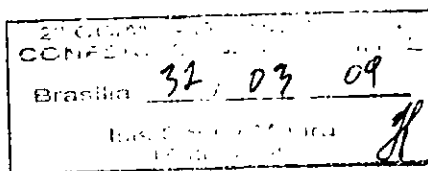
XI - participação nos lucros, ou resultados, desvinculada da remuneração, e, excepcionalmente, participação na gestão da empresa, conforme definido em lei.

A Lei nº 8.212/1991, em obediência ao preceito constitucional, na alínea “j”, § 9º, do art. 28, dispõe, nestas palavras:

Art. 28 - § 9º Não integram o salário-de-contribuição:

(...)

j) a participação nos lucros ou resultados da empresa, quando paga ou creditada de acordo com lei específica.



A edição da Medida Provisória nº 794, de 29 de dezembro de 1994, que dispunha sobre a participação dos trabalhadores nos lucros ou resultados das empresas, veio atender ao comando constitucional. Desde então, sofreu reedições e renumerações sucessivamente, tendo sofrido poucas alterações ao texto legal, até a conversão na Lei nº 10.101, de 19 de dezembro de 2000.

Os pagamentos referentes a Participação nos Lucros pela recorrente sofrem incidência de contribuição previdenciária, haja vista no período em que foram efetuados terem sido realizadas em desacordo com a legislação específica.

A Lei nº 10.101/2000 dispõe, nestas palavras :

Art. 2º A participação nos lucros ou resultados será objeto de negociação entre a empresa e seus empregados, mediante um dos procedimentos a seguir descritos, escolhidos pelas partes de comum acordo:

I - comissão escolhida pelas partes, integrada, também, por um representante indicado pelo sindicato da respectiva categoria;

II - convenção ou acordo coletivo.

§ 1º Dos instrumentos decorrentes da negociação deverão constar regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, inclusive mecanismos de aferição das informações pertinentes ao cumprimento do acordado, periodicidade da distribuição, período de vigência e prazos para revisão do acordo, podendo ser considerados, entre outros, os seguintes critérios e condições:

I - índices de produtividade, qualidade ou lucratividade da empresa;

II - programas de metas, resultados e prazos, pactuados previamente.

§ 2º O instrumento de acordo celebrado será arquivado na entidade sindical dos trabalhadores.

(...)

Art. 3º (...)

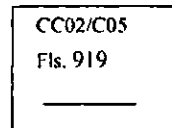
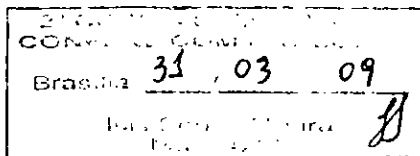
§ 3º Todos os pagamentos efetuados em decorrência de planos de participação nos lucros ou resultados, mantidos espontaneamente pela empresa, poderão ser compensados com as obrigações decorrentes de acordos ou convenções coletivas de trabalho atinentes à participação nos lucros ou resultados.

(...)

Art. 4º Caso a negociação visando à participação nos lucros ou resultados da empresa resulte em impasse, as partes poderão utilizar-se dos seguintes mecanismos de solução do litígio:

I - Mediação;

k



II – Arbitragem de ofertas finais.

§ 1º Considera-se arbitragem de ofertas finais aquela que o árbitro deve restringir-se a optar pela proposta apresentada, em caráter definitivo, por uma das partes.

§ 2º O mediador ou o árbitro será escolhido de comum acordo entre as partes.

§ 3º Firmado o compromisso arbitral, não será admitida a desistência unilateral de qualquer das partes.

§ 4º O laudo arbitral terá força normativa independentemente de homologação judicial.

Cabe observar que o § 2º, do art. 2º, da Lei n.º 10.101, foi introduzido no ordenamento jurídico a partir da Medida Provisória n.º 955, de 24 de março de 1995, e o § 3º, do art. 3º, a partir da Medida Provisória n.º 1.698-51, de 27 de novembro de 1998.

Deve restar claro que além da parcela participação nos lucros, que não foi objeto de lançamento, a recorrente pagava verbas adicionais intituladas “participação nos resultados” e “pagamento adicional de participação nos resultados”. O lançamento abrangeu estas duas últimas rubricas.

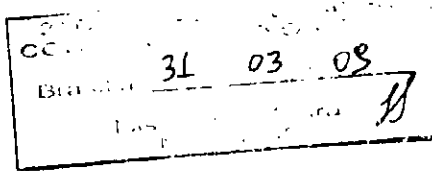
Dos acordos juntados não constam regras claras e objetivas quanto à fixação dos direitos substantivos da participação e das regras adjetivas, ocasionando o desatendimento do § 1º do art. 2º da lei específica. A verba participação nos resultados não atendeu aos requisitos legais. A documentação juntada aos autos pelo recorrente não prova a participação dos empregados, por meio de seus representantes, no estabelecimento dos critérios e avaliações. Se a empresa seguiu os ditames legais para efetuar o pagamento de participação nos lucros, porque não o fez para efetuar o pagamento da participação nos resultados.

Quanto a participação nos resultados previstas nos acordos colacionados aos autos, os mesmos não atendem ao comando legal previsto no art. 2º da Lei 10.101. As regras claras e objetivas quanto ao direito substantivo referem-se à possibilidade de os trabalhadores conhecerem previamente, no corpo do próprio instrumento de negociação, quanto irão receber a depender do lucro auferido ou do resultado obtido pelo empregador se os objetivos forem cumpridos. Apesar de terem sido objeto de acordo coletivo, não há disciplina quanto à forma de recebimento, os requisitos que devem ser atendidos pelos empregados. No caso, mesmo que os empregados atingissem a meta pactuada, não há como saber quanto receberiam a título de participação nos resultados.

Conforme previsto no item IV.2.1 do acordo para o período 2004/2005; o valor da participação nos resultados seria estabelecido por sistema adotado pela própria empresa; sendo uma cláusula puramente potestativa. Desse modo, a parcela tem eminentemente cunho salarial, pois para ter acesso basta ter trabalhado na empresa, independentemente de ter atuado ou colaborado para geração de resultados. Conforme previsto no art. 3º da Lei 10.101 a participação nos lucros não pode ser utilizada como substituição ou complemento da remuneração.

As regras adjetivas referem-se não somente à previsão de recursos e discussão pelos empregados quanto às dúvidas ou divergências relativas ao cumprimento do Acordo; mas também como serão demonstrados os mecanismos de aferição, inclusive formulários internos

[Handwritten marks and signatures]



de avaliações, e sobretudo as qualidades do desempenho do empregado, como este será avaliado. No presente caso não há fixação para recebimento da verba de nenhum índice ligado ao desempenho do trabalhador. Como já analisado, a cláusula relativa à verba remuneração variável é puramente potestativa. Nos acordos coletivos não é possível saber quanto os empregados irão receber e os valores que os mesmos teriam direito. Desse modo, os instrumentos coletivos foram omissos quanto às regras adjetivas para o recebimento da verba, o que afronta o disposto no parágrafo único do art. 2º da Lei 10.101.

De acordo com o princípio comezinho da hermenêutica jurídica, havendo alguma possibilidade de se conferir às palavras utilizadas no texto legal algum significado próprio, deve o intérprete optar por tal resultado interpretativo, em detrimento daquela interpretação pela qual a palavra se revele inútil. Desse modo, caso o colegiado não aprecie o que se entende por regras adjetivas e substantivas, o texto legal se torna inócuo, sendo letra morta, sem razão de existência. A expressão regras adjetivas e substantivas possuem uma razão de existência, pois a intenção do legislador foi possibilitar ao empregado o conhecimento prévio do que precisa fazer e do quanto receberá de participação nos lucros, até mesmo para poder demandar, caso os valores não lhe sejam entregues pela empresa.

O nome dado à verba foi participação nos resultados, mas na essência tratou-se de um abono, de um prêmio salarial, portanto integrante da hipótese de incidência tributária.

Por todo o exposto o lançamento fiscal seguiu os ditames previstos, devendo ser mantido nos termos da Decisão-Notificação, haja vista os argumentos apontados pelo recorrente serem incapazes de refutar a presente notificação.

CONCLUSÃO:

Voto por CONHECER do recurso, para no mérito NEGAR PROVIMENTO.

É como voto


MARCO ANDRÉ RAMOS VIEIRA

Relator